Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 34419 du rôle
Inscrit le 24 avril 2014

Audience publique du 15 juillet 2015

Recours formé par
la société anonyme ... S.A., …
contre les bulletins d'impôt émis par le bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 6 en matière d'impôt sur les revenus de capitaux

---

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 34419 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 24 avril 2014 par la société LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG S.àr.l., avocat à la Cour, ayant son siège social au L-… et inscrite auprès du registre de commerce et des sociétés de Luxembourg, ci-après désigné par « RCS », .., représentée par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, en l'étude duquel domicile est élu, au nom de la société anonyme ... S.A., établie et ayant son siège social à L-1610 Luxembourg, 42-44 avenue de la Gare, inscrite auprès du RCS sous le numéro …, représentée par ses organes légaux actuellement en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années d'imposition 2008, 2009, 2010 et 2011, tous émis le 29 mai 2013 par le bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 6 de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 12 septembre 2014 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 13 octobre 2014 par la société LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG S.àr.l. au nom et pour compte de la société anonyme ... S.A. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins déférés ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadège LE GOUELLEC, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, représentant la société LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG S.àr.l., et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 mai 2015.

La société anonyme ... S.A., ci-après « la Société », déposa ses déclarations fiscales relatives aux exercices 2008, 2009, 2010 et 2011 en date des 26 avril 2010, 28 octobre 2011, 1er février 2013, ainsi que 7 février 2013, cette dernière déclaration ayant néanmoins été remplacée par une déclaration rectificative du 26 avril 2013.

Par courrier du 14 février 2013, le bureau d'imposition invita la Société à compléter ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial des années 2008 à 2011.

Par courrier du 1er mars 2013, la Société prit position par rapport au courrier du bureau d'imposition du 14 février 2013 et rappela l'historique du groupe dont elle ferait partie, en indiquant que des explications plus détaillées suivraient par courrier séparé.

Par courrier de son mandataire du 15 mars 2013, la Société prit plus amplement position par rapport au courrier du bureau d'imposition précité du 14 février 2013.

Par courrier du 22 mars 2013, le bureau d'imposition invita la Société à fournir des informations supplémentaires concernant certaines participations, les certificats d'immatriculation des voitures acquises par la Société et leurs emplacements et sollicita encore un organigramme du groupe de sociétés dont relève la Société.

Le 10 avril 2013, le mandataire de la Société fournit les documents demandés.

Le 24 avril 2013, le bureau d'imposition, en application du § 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », informa la Société qu'il envisageait de s'écarter sur certains points des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 2008 à 2011 et l'invita à lui faire parvenir ses observations et éventuelles objections pour le 17 mai 2013 au plus tard. Le bureau d'imposition releva notamment que la Société aurait déduit des frais pour la location d'un bateau, que des honoraires qui trouveraient leur origine dans un contrat conclu entre une société ... S.A., immatriculée en Suisse, et Monsieur ..., « *tête du groupe* », auraient été payés par la Société, que la Société aurait payé des montants à une société des Iles Vierges Britanniques faiblement taxée, la société ..., le bureau d'imposition remettant de ce fait en cause la réalité économique du contrat sur base duquel ses prestations auraient été payées, et finalement que la Société aurait acquis diverses voitures de luxe, pour arriver à la conclusion que ces charges devraient être requalifiées en tant que distribution cachée de bénéfice.

Le 17 mai 2013, la Société prit position quant au projet d'imposition des déclarations fiscales des années 2008 à 2011 lui transmis.

Le 29 mai 2013, le bureau d'imposition émit à l'égard de la Société les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2008, 2009, 2010 et 2011.

Par courrier de son mandataire du 2 septembre 2013, la Société introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes contre les bulletins d'imposition précités.

Le directeur n'ayant pas répondu à sa réclamation, la Société, par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 24 avril 2014, inscrite sous le numéro 34419 du rôle, a fait introduire un recours en réformation, sinon en annulation contre les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2008, 2009, 2010 et 2011, tous émis le 29 mai 2013 par le bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 6 de l'administration des Contributions directes.

Le délégué du gouvernement se rapporte à prudence de justice quant à la recevabilité du recours.

Quant à la question de la compétence du tribunal pour connaître des recours sous analyse ainsi que de leur recevabilité, force est de prime abord de constater que le fait pour une partie de se rapporter à prudence de justice équivaut à une contestation,[1] de sorte qu'il y lieu de conclure que la partie étatique conteste tant la compétence du tribunal pour connaître du recours sous analyse que sa recevabilité.

En ce qui concerne tout d'abord la compétence du tribunal pour connaître du recours principal en réformation en ce qu'il est dirigé contre les bulletins de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux des années 2008, 2009, 2010 et 2011, tous émis le 29 mai 2013 par le bureau d'imposition Luxembourg Sociétés 6 de l'administration des Contributions directes, il résulte d'une analyse combinée des dispositions du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* » et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif que le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre les bulletins précités en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation dirigée contre ces bulletins. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation en ce qu'il entend lui déférer les bulletins précités, émis le 29 mai 2013.

Ledit recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

En conséquence, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, la Société soutient à titre principal que sur toute la période pertinente, à savoir les années 2008 à 2011, la Société aurait été détenue à concurrence de 100% par la société anonyme de droit luxembourgeois ... S.A. et considère que si une distribution cachée de dividendes était à retenir, ces dividendes seraient censés distribués à cet actionnaire qualifié, à savoir à la société ... S.A. Or, comme cette participation importante détenue par la société ... S.A. dans la Société remplirait toutes les conditions pour bénéficier du privilège du « *régime mère et filiale* », ces dividendes bénéficieraient non seulement d'une exonération

[1] trib. adm. 27 octobre 2004, n° 17634 du rôle, Pas.adm. 2015, v° Procédure contentieuse, n° 678 et autres références y citées

d'impôt dans le chef de la société ... S.A., mais encore d'une exonération de la retenue à la source sur les distributions cachées de dividendes au niveau de la Société.

A titre subsidiaire, la Société relève que la base de calcul de la retenue à la source serait à réduire.

Quant à la location du bateau, la Société considère que son utilisation serait mixte puisqu'il serait utilisé par l'actionnaire, en partie, à des fins professionnelles. L'actionnaire accueillerait sur ce bateau des investisseurs potentiels, l'image de luxe que renverrait ce véhicule permettant de mettre en confiance les clients, ce qui faciliterait les relations d'affaires. Elle justifie que les frais de location de ce bateau sont pris en charge par la Société en raison du rôle de « *family office* » que celle-ci jouerait et en conclut que les frais relatifs à la location du bateau devraient être répartis à hauteur de 50% sur l'utilisation professionnelle et à hauteur de 50 % sur l'utilisation d'ordre privé.

En ce qui concerne la comptabilisation des frais en relation avec la société ... S.A., la Société relève que la comptabilisation de ces frais en charge serait erronée et qu'ils auraient dû être comptabilisés comme une avance envers l'actionnaire.

Par rapport au contrat de services conclu avec la société ..., la Société justifie celui-ci par son souhait de développer de nouvelles activités de financement à la consommation et d'assurances et ce au sein d'une de ses participations indirectes, ... N.V.. En effet, le développement de ces activités aurait dû augmenter de manière considérable la valeur d'... N.V., de sorte que cette augmentation de valeur d'une de ses participations indirectes aurait généré des revenus dans le chef du groupe et ces revenus générés auraient dû compenser les honoraires versés à la société ..., tandis qu'un « *equity incentive* » aurait encore été prévu dans le contrat en faveur de la société ... en fonction de la valeur acquise par ... N.V.. La Société souligne à cet égard que lors de la conclusion du contrat elle n'aurait pas pu prévoir que l'activité échouerait en raison de la crise financière, de sorte qu'il n'y aurait pas lieu de requalifier ces honoraires en distribution cachée de bénéfice.

Au sujet des voitures acquises par la Société, le mandataire rappelle que le rôle de la Société aurait été celui d'un *family office* et que dans cette optique, elle aurait acquis les voitures de luxe afin de faciliter l'environnement d'affaires et de refléter l'image d'une société à haute valeur ajoutée, puisque les projets immobiliers dans lesquels elle serait active viseraient en effet une clientèle fortunée, de sorte que ces véhicules seraient au moins en partie utilisés de manière professionnelle.

Le délégué du gouvernement fait valoir que la situation à analyser serait celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers. Il indique qu'en vertu de l'article 146 (1) n°1 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR », les distributions de bénéfices tant ouvertes que cachées seraient passibles de la retenue d'impôt sur le revenu et qu'en vertu de l'article 148 LIR, le taux de la retenue à la source serait de 15 %. En ce qui concerne l'application de l'exonération prévue à l'article 166 LIR, il soutient d'abord que la Société n'aurait pas prouvé que la société ... S.A. aurait détenu une participation donnant droit à l'exonération pendant les années 2008 à 2011. Il considère ensuite que si cette condition était remplie, l'exonération prévue à l'article 166 (2) LIR

ne s'appliquerait qu'aux revenus provenant d'une participation détenue directement dans le capital social et soulève qu'en l'espèce ce ne serait pas le cas puisque l'avantage n'aurait pas profité à l'associé, mais à un intéressé, de sorte que cette exonération ne serait pas applicable. Le délégué du gouvernement retient finalement que des avantages particuliers auraient été alloués au bénéficiaire économique du groupe de sociétés dont la Société ferait partie, à savoir une personne physique résidant à Monaco, de sorte qu'il n'y aurait pas lieu d'exonérer la distribution cachée de bénéfice de la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux.

Il soulève que lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances rendant une telle distribution de bénéfice probable, celui-ci peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à justifier exactement. Il appartiendrait ensuite au contribuable de prouver qu'il n'y a pas de diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.

En ce qui concerne les frais de voiture, il rappelle que ceux-ci constitueraient des dépenses d'exploitation qui seraient portées en déduction du résultat de l'activité de la société. Or, il incomberait au contribuable de fournir la preuve de la totalité des déplacements au moyen d'un carnet de bord aux fins de déterminer la part d'utilisation professionnelle. En l'absence de ce moyen de preuve, le contribuable devrait au moins être en mesure de présenter des annotations et autres pièces à l'appui pouvant être raisonnablement prises en considération pour étayer une quote-part professionnelle. Le délégué du gouvernement soulève le fait que l'activité de la société de participations financières ayant comme seul objet social la réalisation d'opérations se rapportant directement ou indirectement à la prise de participations, elle ne nécessiterait pas la possession et l'utilisation de voitures de luxe et qu'au vu des pièces à sa disposition, seulement deux voitures se trouveraient au Luxembourg, tandis que les autres voitures se situeraient à Monaco, Stuttgart, Londres et Anvers, pour en conclure qu'un gestionnaire moyennement diligent et consciencieux n'aurait pas assumé des charges en relation avec des voitures de luxe se trouvant à Monaco, Stuttgart, Londres et Anvers sans contreprestation et n'aurait pas permis à un tiers d'utiliser ces voitures à titre gratuit.

Quant aux frais ayant trait à la location d'un yacht, il relève que ce yacht serait utilisé par le bénéficiaire économique lors de grands événements telle que la foire immobilière MIPIM à Cannes. Le bureau aurait néanmoins été amené à constater que ce yacht aurait été loué pour une période divergente que celle de la foire en question et en déduit que le yacht aurait été utilisé à des fins privées par le bénéficiaire économique, de sorte que les frais de location seraient partant à requalifier en distribution cachée de bénéfice.

En ce qui concerne les honoraires pris en charge par la Société suite à un contrat signé entre la société ... S.A. et Monsieur ..., le bénéficiaire économique du groupe, le délégué du gouvernement constate que ces frais ont été pris en charge pour le compte du bénéficiaire économique, de sorte que ces honoraires auraient à juste titre été requalifiés en distribution cachée de bénéfice.

Finalement en ce qui concerne les paiements effectués à la société ..., le bureau d'imposition aurait dégagé des éléments suffisants pour justifier un doute circonstancié quant à la réalité économique du contrat de service signé le 16 mai 2007, puisque ce contrat de service ne

suffirait pas à lui seul à apprécier la réalité économique de la fourniture de prestations de service, mais que les nouvelles activités développées resteraient à l'état de pure allégation à défaut d'éléments concrets en ce sens. Il souligne que la société étant domiciliée aux Iles Vierges Britanniques, il serait difficile d'identifier les associés et bénéficiaires économique de celle-ci. Le délégué du gouvernement considère qu'au vu de ces circonstances, le bureau aurait pu admettre qu'il existerait des liens particuliers entre la Société et la société ..., respectivement leur bénéficiaire économiques et que les rémunérations auraient été versées à la société étrangère sans contreprestation réelle et dans le seul but de profiter au bénéficiaire économique et cela en dehors de toute imposition effective.

Il considère encore que ces versements auraient été faits sans contrepartie réelle et seraient constitutifs d'un abus de droit au sens du paragraphe 6 de la loi d'adaptation fiscale dite « *Steueranpassungsgesetz* » du 16 octobre 1943, telle que modifiée, dénommée ci-après « StAnpG », et que la société ... aurait été utilisée comme société écran.

La Société fait valoir dans son mémoire en réplique que dans le cadre d'une situation tripartite, où l'intéressé n'est pas l'actionnaire direct de la société, la distribution cachée aurait vocation à avoir été effectuée par l'intermédiaire de la personne détenant la participation directe, à savoir la société luxembourgeoise pleinement imposable ... S.A., de sorte que l'exonération prévue à l'article 166 LIR serait applicable.

Quant à la réalité des services produits par la société ..., la Société conteste qu'il existerait un quelconque lien entre Monsieur ... et le bénéficiaire économique de la Société. Il considère finalement que l'abus de droit n'aurait jamais été invoqué par l'administration dans ce dossier.

Il y a d'abord lieu de souligner que le tribunal n'est pas tenu de suivre l'ordre dans lequel les moyens sont présentés par une partie demanderesse mais, dans l'intérêt de l'administration de la justice, sinon de la logique inhérente aux éléments de fait et de droit touchés par les moyens soulevés, il peut les traiter suivant un ordre différent.

En l'espèce, il y aura dès lors d'abord lieu d'analyser si les faits invoqués sont à qualifier de distribution cachée de bénéfice, pour ensuite seulement vérifier si la base de calcul de la retenue à la source est à réduire et finalement seulement si ces distributions cachées de bénéfice peuvent bénéficier de l'exonération prévue à l'article 166 (2) LIR.

S'agissant des contestations de la Société quant à l'existence d'une distribution cachée de bénéfices ou du moins quant à la base de calcul de la retenue à la source, l'article 164 LIR dispose à cet égard que « *Pour déterminer le revenu imposable, il est indifférent que le revenu soit distribué ou non aux ayants droit.*

Sont à considérer comme distribution dans le sens de l'alinéa qui précède, les distributions de quelque nature qu'elles soient, faites à des porteurs d'actions, de parts bénéficiaires ou de fondateurs, de parts de jouissance ou de tous autres titres, y compris les obligations à revenu variable donnant droit à une participation au bénéfice annuel ou au bénéfice de liquidation.

Les distributions cachées de bénéfices sont à comprendre dans le revenu imposable. Il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité.»

Les distributions cachées de bénéfices visées par l'article 164 (3) LIR existent si un associé, un actionnaire ou un tiers reçoit directement ou indirectement d'une société des avantages qui s'analysent pour cette dernière en un emploi de revenus sans contrepartie effective et que l'associé, l'actionnaire ou l'intéressé n'aurait pas pu obtenir en l'absence de ce lien. La situation visée est celle où un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers.

Aux termes de l'article 59 de la loi précitée du 21 juin 1999 « *La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* ».

La charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose donc en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable qu'il peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.[2]

Les frais de location du bateau.

Il ressort du dossier fiscal que la Société a pris en charge les frais de location du bateau « AWESOME » pour les années d'imposition 2008 et 2011, et ce en vertu de trois « *Charter Agreements* » signés par la Société en date des 7 mai 2008, 21 juin et 26 juillet 2011.

La Société, dans ses courriers au bureau d'imposition, estime que la prise en charge de ces frais serait justifiée et explique qu'elle servirait de « *family office* » au groupe de sociétés et que le bateau serait utilisé par le bénéficiaire économique « *lors de grands événements telle que la foire immobilière Mipim à Cannes. Le bateau contribue à renforcer l'image de marque du bénéficiaire économique auprès de sa clientèle* »[3], pour ensuite indiquer dans sa prise de position du 17 mai 2013 : « *Le bateau est utilisé par l'actionnaire, en partie, à des fins professionnelles. En effet, l'actionnaire accueille des investisseurs potentiels sur le bateau. L'image de luxe que renvoie le véhicule permet de rassurer les clients et de les mettre en confiance. Cet environnement facilite grandement les relations d'affaires. Nous aimerions également préciser*

---

[2] Cour adm. 12 février 2009, n° 24642C, Pas. adm. 2015, v° Impôts, n° 402 et autres décisions y visées
[3] Courrier de la Société du 15 mars 2013, p.2

que le bateau n'est pas uniquement utilisé lors de l'évènement Mipim. Il est également loué à d'autres occasions. La prise en charge de ces charges par ... se justifie par le rôle de family office que ce dernier joue.[…] ».

En ce qui concerne la personne recevant l'avantage, le terme « *notamment* » utilisé par la seconde phrase de l'article 164 (3) LIR indique, - tel que cela est confirmé par les travaux parlementaires - , que, conformément à un choix délibéré du législateur, cette formulation est générale afin de permettre « *à l'administration et aux instances de recours de prendre leur décision dans chaque cas d'espèce* » et ce au vu de la difficulté de prévoir une énumération exhaustive.[4]

Le cercle de personnes bénéficiaires d'avantages dont l'article 164 (3) LIR autorise la requalification en distributions cachées est ainsi délimité par cette disposition aux associés, sociétaires et intéressés de l'entité sociale visée.

Il ressort des propres déclarations de la Société que le bateau a été utilisé par le bénéficiaire économique de la Société, Monsieur ..., une personne physique résidant à Monaco, de sorte qu'il est, en l'absence de contestation par la Société, *a priori* le bénéficiaire de l'avantage.

Etant donné que le bénéficiaire économique n'a, à la connaissance du tribunal, à aucun moment détenu des parts de capital, des parts bénéficiaires ou d'autres participations dans le capital de la Société, force est au tribunal de retenir qu'il n'est pas à qualifier d'associé ou de sociétaire de la Société au sens de l'article 164 (3) LIR, cette qualité revenant à la société ... S.A., de manière qu'en l'espèce, il revient à vérifier si le bénéficiaire économique est susceptible d'être qualifié d'intéressé au sens de ladite disposition.

La notion d'« intéressé » n'est, tel que déjà mentionné, pas définie par l'article 164 (3) LIR ni par une autre disposition de la LIR et elle fait partie, conformément à un choix délibéré du législateur, d'une formule générale afin de permettre « *à l'administration et aux instances de recours de prendre leur décision dans chaque cas d'espèce* » et ce au vu de la difficulté de prévoir une énumération exhaustive.

Or, dans le contexte d'un groupe de sociétés, tel que cela est le cas en l'espèce, dont la « *tête du groupe* » est Monsieur ..., les liens unissant ce bénéficiaire économique à la Société sont suffisamment étroits, de par la simple qualité de bénéficiaire économique de ce groupe de société dont la Société fait partie, pour qu'il puisse être qualifié d'intéressé par rapport à la Société au sens de l'article 164 (3) LIR.

En effet, l'article 164 (3) LIR n'impose pas une relation directe entre la société ou la collectivité ayant attribué l'avantage sans contrepartie réelle et le bénéficiaire de ce dernier, mais pose seulement la condition que l'attribution d'un tel avantage par la société soit motivée par le seul lien participatif d'un associé ou sociétaire, de manière que l'octroi dudit avantage à une autre personne ayant des liens suffisamment étroits avec l'associé ou sociétaire puisse également être

---

[4] Projet de loi concernant l'impôt sur le revenu, doc. parl. 571[4], *ad* art. 239, p. 3

considéré comme distribution cachée si la relation économique entre ledit octroi et le lien participatif se trouve vérifiée d'après les éléments de l'espèce.

Il s'ensuit que la condition tenant à l'existence d'un lien participatif se trouve vérifiée en l'espèce et il convient dès lors d'examiner si un avantage sans contrepartie effective a été accordé en l'espèce.

A cet égard la Société ne nie pas que le bateau a été mis à la disposition du bénéficiaire économique à titre gracieux et du moins partiellement à des fins privées. Elle considère seulement qu'au vu du constat que le bateau aurait également accueilli des clients potentiels, le bateau aurait aussi été utilisé à des fins professionnelles à hauteur de 50%.

Dans ce contexte, il convient de rappeler que, conformément à l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, la charge de la preuve de l'existence d'une distribution cachée de bénéfices repose en premier lieu sur le bureau d'imposition. Celui-ci doit en effet procéder à un examen impartial et objectif des déclarations du contribuable et relever des éléments qui lui paraissent douteux et qui pourraient indiquer l'existence de distributions cachées de bénéfices. Ainsi, c'est essentiellement lorsque le bureau d'imposition peut faire état d'un faisceau de circonstances qui rendent une telle distribution probable et qui n'ont pas été éclairées ou documentées par le contribuable que le prédit bureau peut mettre en cause la réalité économique des opérations et supposer une diminution indue des bénéfices de l'entreprise sans avoir à la justifier exactement. Il y a alors renversement de la charge de la preuve, le contribuable devant prouver qu'il n'y a pas diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée, et non seulement motivée par des relations particulières entre deux entités liées.[5]

En l'espèce, le bureau d'imposition a à juste titre constaté que le bateau a été utilisé par le bénéficiaire économique en raison des liens que celui-ci a avec la Société sans qu'une contrepartie effective ne se trouve vérifiée, ces éléments étant considérés comme un ensemble d'indices suffisants pour que le bureau d'imposition ait pu légitimement mettre en question la déduction des frais de location.

Le tribunal retient en l'espèce qu'au vu des avantages accordés par la Société à son bénéficiaire économique, avantages non contestés, l'administration a valablement pu considérer qu'il y a eu distribution cachée de bénéfices, de sorte qu'il appartient à la société de rapporter la preuve qu'il n'y a pas eu diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée et non seulement motivée par des relations particulières entre la société et le bénéficiaire de l'avantage en question.

Or, en l'espèce la Société se borne à affirmer que la location du bateau servirait aux relations d'affaires avec les clients ou clients potentiels de la Société, cette dernière restant néanmoins en défaut de rapporter la preuve d'une utilisation effective de ce bateau dans le but allégué, alors qu'il lui aurait été aisée de rapporter cette preuve en établissant par exemple que la personne intéressée n'aurait utilisé le bateau qu'en compagnie de clients ou de clients potentiels, ou du moins en partie en compagnie de ces clients, de sorte à exclure l'utilisation du bateau, au

---

[5] Cour adm. 12 février 2009, n° 24642C, Pas. adm. 2015, v° Impôts, n° 402 et autres décisions y visées

moins partiellement, à des fins purement personnelles. S'y ajoute qu'il ressort des recherches effectuées par le bureau d'imposition que les périodes de location du bateau ne correspondent pas aux périodes de la tenue de la foire MIPIM à Cannes, tel qu'avancé par la Société. Aussi, en l'absence de preuve des faits avancés, à savoir que la location du bateau aurait servi à des relations avec des clients, ni dans quelle proportion concrète ceci aurait eu lieu, c'est à raison que le bureau d'imposition a retenu une distribution cachée pour la totalité des frais de location du bateau pour les années d'imposition 2008 et 2011.

La Société vise dans sa requête introductive d'instance également les frais relatifs à la location du bateau pour l'année d'imposition 2009, or ni le dossier fiscal, ni le bulletin litigieux pour l'année sous analyse ne font référence à une requalification des frais de location de bateau en distribution cachée de bénéfice pour cette année d'imposition, de sorte que ces développements ne sont pas pertinents en l'espèce.

L'acquisition de voitures de luxe

Il ressort du dossier fiscal que la Société a acquis un certain nombre de voitures de luxe, à savoir une BMW X5, une Porsche Cayenne, une Audi A4, une MB S65 AMG, une BMW 750, BMW EG 9593, une Rolls-Royce Phantom, une Bugatti Veron, une Porsche Carrera et une MB S6 AMG Lang et qu'elle a, au cours des années d'imposition 2008 à 2011, procédé à la déductibilité fiscale des amortissements pratiqués sur ces voitures, tandis que les charges en relation avec ces voitures ont été déduites en tant que dépenses d'exploitation.

Il ressort également du dossier fiscal que seulement deux voitures se trouveraient au Luxembourg et que les voitures restantes seraient stationnées à Monaco, Stuttgart, Londres et Anvers. Le bureau d'imposition a accepté l'amortissement et la déduction de charges liées à l'un de ces véhicules, comme étant utilisé exclusivement à titre professionnel, à savoir la BMW 750.

La Société dans ses courriers au bureau d'imposition estime toutefois que la déduction des frais liés à ces voitures, à part celle déjà reconnue par l'administration pour le véhicule BMW 750 serait justifiée et explique « *que la détention des autres véhicules se justifie par le rôle de family office que joue la société pour le compte du bénéficiaire économique. En, effet, comme expliqué dans la lettre qui vous a été remise en date du 1er mars 2013, la société facilite l'environnement d'affaires de la famille par la mise à disposition de véhicules de haut standing lors d'événements tel que le Grand-prix de Monte Carlo. Cet environnement d'affaires joue un rôle essentiel dans l'initiation des transactions et la conclusion même de celles-ci. La concentration des voitures au sein de la société vise également la protection de ces actifs.* »[6]

La société ajoute dans sa prise de position du 17 mai 2013 que « *... joue le rôle de family office et assure donc la gestion et la protection des actifs de l'actionnaire. ... a acquis les véhicules de luxe dans cette optique. Par ailleurs, l'activité immobilière du groupe porte sur des projets immobiliers de haut standing. Ce type de projets vise donc une clientèle fortunée. Les véhicules permettent de faciliter l'environnement d'affaires et de refléter l'image d'une société à*

[6] Courrier de la Société du 15 mars 2013, p.1 et 2

haute valeur ajoutée. Selon nous, ces véhicules sont donc utilisés de manière professionnelle du moins pour une partie. »

Il convient de rappeler que de telles dépenses, afin qu'elles puissent être considérées comme dépenses d'exploitation ou comme frais d'obtention, doivent en tout état de cause se trouver en relation économique étroite avec l'entreprise, de même que lorsque l'administration retient qu'il y a eu distribution cachée de bénéfice, le contribuable est appelé à prouver qu'il n'y a pas de diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée.

Le tribunal retient en l'espèce selon la même analyse que *supra* concernant les frais liés à la location du bateau, que les voitures ont été acquises pour le compte du bénéficiaire économique et que celui-ci doit être qualifié d'intéressé au sens de l'article 164 (3) LIR au regard du lien participatif le liant à la Société.

Selon les éléments à la disposition du tribunal ces voitures ont été mises à la disposition de l'intéressé à titre gracieux sans contrepartie effective. Le tribunal retient en l'espèce qu'au vu des avantages accordés par la Société à son bénéficiaire économique, avantages d'ailleurs non contestés, l'administration a valablement pu considérer qu'il y a eu distribution cachée de bénéfices, de sorte qu'il appartient à la Société de rapporter la preuve qu'il n'y a pas eu de diminution de bénéfice ou que celle-ci est économiquement justifiée et non seulement motivée par des relations particulières entre la Société et le bénéficiaire de l'avantage en question.

En l'espèce, la Société se contente d'affirmer que ces voitures de luxe ont été utilisées afin de faciliter les relations d'affaires avec des clients fortunés et pour des raisons de protection des actifs, ainsi que pour des raisons successorales. Or, en l'absence de preuves dans ce sens, notamment en ce qui concerne la cause professionnelle relativement à l'utilisation des véhicules et de la proportion de l'utilisation professionnelle effective au bénéfice de la Société de ces véhicules, ainsi qu'au regard de l'objet social de la Société qui consiste en la détention de participations, il n'y a *a priori* pas de lien causal entre l'activité de la Société et les dépenses engagées, la Société n'ayant pas établi une telle justification économique afférente. Le fait pour la Société de verser une partie des certificats d'immatriculation de ces voitures et de procéder par simple affirmation de faits non vérifiables n'est pas de nature à renverser la charge de la preuve lui incombant.

<u>Les paiements à la société ... S.A.</u>

Il ressort du dossier fiscal que la Société a payé à la société ... S.A. des montants pour des prestations de services qui ont en fait été effectuées par la société ... S.A. au bénéfice de Monsieur ... en raison d'un « *Management Services Agreement* » conclu en date du 30 décembre 2006 entre la société ... S.A. et Monsieur ....

La Société considère à cet égard dans son courrier du 17 mai 2013 que « *La comptabilisation de ces frais en charge est erronée. Ces frais auraient dû être comptabilisés comme une avance envers l'actionnaire.*

Comme expliqué dans notre courrier du 1er mars 2013, nous proposons de régulariser la comptabilité en 2012 de sorte que la société réaliserait un produit exceptionnel lequel viendrait compenser la charge de 2008. »

Force est au tribunal de constater que dans ce cas d'espèce il est flagrant que ces prestations de services ont seulement été prises en charge en raison du seul lien participatif entre la Société et son bénéficiaire économique, qualifié dès lors d'intéressé au sens de l'article 164 (3) LIR et que l'octroi de cet avantage a été accordé sans contrepartie effective. Il est également manifeste qu'un gestionnaire prudent et avisé n'aurait pas accordé un avantage similaire à un tiers. La Société n'établissant également aucune justification économique de cette prise en charge des frais de services, ces paiements de services sont à qualifier de distributions cachées de bénéfice.

A titre tout a fait superfétatoire, il y a lieu de rappeler que l'événement déclencheur de la retenue à la source est le moment où l'actionnaire, respectivement l'intéressé, reçoit l'avantage peu importe le moment où les ajustements fiscaux sont opérés au niveau de la société.[7] La proposition de la Société de régulariser la comptabilité en réalisant un produit exceptionnel pour l'année d'imposition 2012 a en tout état de cause à raison été rejetée par le bureau d'imposition. Par ailleurs, cette régularisation serait également contraire au principe de l'annualité de l'impôt. En effet, le principe de l'annualité de l'impôt, tel qu'ancré dans l'article 100 de la Constitution et dans l'article 1er LIR, impose la fixation de l'impôt en fonction des bases d'imposition propres à l'année concernée sans que des bases d'imposition y étrangères et en relation avec d'autres années puissent entraîner automatiquement et péremptoirement une augmentation ou diminution du résultat imposable de l'année concernée.[8]La Société réalisant son erreur aurait seulement pu procéder à une déclaration rectificative aussi longtemps que le bulletin n'aurait pas été émis,puisque le contribuable est en droit de déposer des déclarations rectificatives jusqu'au moment de l'émission du bulletin correspondant.[9]

Il s'ensuit que c'est à raison que le bulletin d'imposition de l'année 2008 a retenu que ces paiements seraient à qualifier de distribution cachée de bénéfice.

Les paiements en relation avec les prestations de services fournies par la société ...

Il ressort du dossier fiscal qu'un « *ADVISORY AGREEMENT* » a été conclu entre la Société et la société ..., immatriculée aux Iles Vierges Britanniques en date du 16 mai 2007, accompagné en annexe d'un « *ADDENDUM TO THE ADVISORY AGREEMENT – EQUITY INCENTIVE* », daté du même jour. Ce contrat a pris fin le 1er mai 2009, suite à la signature d'un « *Settlement Agreement* » en avril 2009.

La Société a dans sa prise de position du 17 mai 2013 expliqué que « *la société a conclu un contrat de services avec la société .... L'assistance de ... se justifiait par le souhait de la société de développer de nouvelles activités de financement à la consommation et d'assurance et*

---

[7] Oliver R. HOOR, Les distributions cachées de bénéfices : éléments constitutifs et traitement fiscal, p.37
[8] Trib. adm. du 12 février 2003, n° 14855 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n°15 et autre référence y citée
[9] Trib. adm. du 7 ocotbre 1998, n° 10450 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n°538 et autre référence y citée

ce, au sein d'une de ses participations indirectes, ... N.V.. Le développement de ces activités aurait, en principe, dû augmenter de manière considérable la valeur d'..., laquelle s'élevait en date du 1er janvier 2007, à .. Millions d'euros. Cette augmentation substantielle de la valeur d'une de ses participations indirectes aurait, en principe, dû générer des revenus dans le chef du groupe. Le lancement de ces nouvelles activités a malheureusement échoué et cela, suite à la crise financière survenue en 2008. Lors de la conclusion du contrat, la société ne pouvait pas prévoir que l'activité échouerait. Le contrat était d'ailleurs assorti d'un equity incentive en faveur de .... Cet incentive aurait dû être calculé en fonction de la valeur acquise par ... N.V. La concession de cet incentive par ... démontre clairement que ... avait pour objectif de générer des revenus. Ces revenus étaient normalement censés compenser les honoraires de .... »

L'administration a procédé à un redressement d'un montant de … EUR pour l'année d'imposition 2008, et de … EUR pour l'année d'imposition 2009 du chef de distribution cachée de bénéfice en arguant notamment qu'il existerait des liens particuliers entre les deux sociétés en cause, respectivement leur bénéficiaire économique, et que les rémunérations auraient été versées à la société ... sans contreprestation réelle, dans le but de profiter au bénéficiaire économique et en dehors de toute imposition effective.

Or, en l'espèce, le tribunal ne décèle sur base des éléments lui soumis aucun lien entre la Société et la société ....

A défaut de toute autre circonstance ou élément avancé par l'administration permettant de considérer la société ... comme étant susceptible d'être considérée en tant qu'«*associé, sociétaire ou intéressé* » au sens de l'article 164 (3) LIR précité, ou de considérer que l'actionnaire de la Société ou le bénéficiaire économique ait pu profiter directement ou indirectement de l'avantage prétendument consenti à la société ..., à savoir que les paiements versés à la société ... ont été reversés au bénéficiaire économique de la Société, le tribunal retient qu'une des conditions qui auraient permis à l'administration de conclure à une distribution de bénéfice cachée, n'est pas donnée en l'espèce.

En ce qui concerne les paiements vers la société ..., c'est à tort que la Société considère que l'abus de droit a été invoqué pour la première fois au niveau contentieux par le délégué du gouvernement dans son mémoire en réponse puisque le bureau d'imposition avait déjà considéré à ce sujet dans son courrier du 24 avril 2013 : « *Par conséquent je me vois contraint d'appliquer les dispositions du § 6 de la loi d'adaptation fiscale et de l'article 164 alinéa 3 LIR* » à ces paiements, de sorte que cette affirmation est factuellement contredite.

Le paragraphe 6 StAnpG dispose en effet que « *(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. (2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären* […] » et reflète ainsi le principe de l'appréciation d'après les critères économiques en matière fiscale[10], et règle le détournement abusif des dispositions légales

[10] Etudes fiscales 81/82/83/84/85, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, page 120

de leur objectif premier en vue de bénéficier par des constructions artificielles d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur[11].

Au vœu de cette disposition, la reconnaissance d'un abus de droit suppose la réunion de plusieurs éléments, à savoir plus particulièrement l'utilisation de formes et d'institutions du droit privé, une économie d'impôt consistant en un contournement ou une réduction de la charge d'impôt, l'usage d'une voie inadéquate et l'absence de motifs extra-fiscaux valables pouvant justifier la voie choisie.

La théorie de l'abus de droit permet ainsi à l'administration d'écarter des constructions juridiques ou opérations motivées exclusivement par des fins fiscales, non motivées par des considérations économiques. Le critère essentiel qui permet dès lors de distinguer l'abus au sens du paragraphe 6 StAnpG de l'hypothèse du bénéfice légitime d'un avantage fiscal est en particulier la vérification d'une motivation autre que fiscale du recours à une certaine construction ou opération.[12]

Il échet de rappeler que les constatations de l'administration fiscale ne bénéficient pas d'une présomption d'exactitude et que la charge de la preuve ne repose pas sur le seul contribuable ; au contraire, la charge de la preuve est partagée entre l'administration et le contribuable, en ce sens que ce dernier est dans un premier temps appelé à indiquer les éléments donnés qui lui sont demandés dans le cadre de la déclaration d'impôt ainsi que, dans le cadre de son devoir de collaboration, les informations lui réclamées le cas échéant par le bureau d'imposition en vue d'établir les bases d'imposition et il incombe par la suite à l'administration de qualifier sinon de rencontrer utilement les déclarations et pièces produites par le demandeur.[13]

Or en l'espèce, il y a lieu de rappeler que la Société a conclu un contrat avec la société ... selon lequel la Société ... et plus particulièrement son employé Monsieur ... s'engage à fournir ses services de conseil dans le domaine des crédits à la consommation et des assurances, ainsi qu'en ce qui concerne la détention de parts sociales et des activités de financement à la Société. Aussi bien la Société que la société ... auraient aurait *a priori* également eu un intérêt financier à ce que ces nouvelles activités aient été fructueuses dans la mesure où celles-ci auraient conduit à une augmentation de valeur des parts sociales de la société ... N.V. dans laquelle la Société a une participation indirecte et dont la société ... aurait également bénéficié à travers l'*Equity Incentive Agreement* fixé en fonction de cette augmentation de valeur.

Plus particulièrement, dès lors que les éléments de preuve produits par le contribuable, à savoir l'*Advisory Agreement*, l'*Addendum to the Advisory Agreement – Equity Incentive*, le *Settlement Agreement*, l'organigramme, ainsi que les explications données par la Société sont de nature à documenter l'apparence d'une réalité économique de l'opération sous-jacente aux dépenses litigieuses et son but financier de développer de nouvelles activités, de sorte à prouver l'existence de motifs extra-fiscaux valables pouvant justifier la voie choisie et à conforter de la sorte la preuve de régularité de ces contrats et ainsi des prestations de services, il incombe au

---

[11] Etudes fiscales 2000, Glossaire de l'impôt sur le revenu des personnes physiques, page 18
[12] Trib. adm. 27 juin 2013, n°30540, Pas.adm. 2015, n°13 et autres références y citées
[13] Trib. adm. 24 avril 2003, n°10300, Pas adm. 2015, V° Impôts, n°821

bureau d'imposition de faire état d'indices suffisamment concrets pour ébranler l'apparence ainsi créée et, par voie de conséquence, mettre en cause la réalité économique de l'opération. En effet, l'obligation de preuve à charge du contribuable se trouve limitée à ce qui peut être raisonnablement exigé du contribuable (paragraphe 171, al. 1er AO : « *soweit ihm dies nach Umständen zugemutet werden kann* »).

S'il eut été nécessaire que l'administration tienne compte de ces explications précises et documentées par des pièces, force est de constater que l'administration n'a pas utilement pris position pour expliquer et justifier l'abus de droit, mais qu'elle s'est limitée à affirmer que la Société ... serait domiciliée aux Iles Vierges Britanniques où elle ne serait pas soumise à une imposition effective et que le Luxembourg n'aurait pas signé d'accord d'échange de renseignements avec les Iles Vierges Britanniques pour en conclure qu'il s'agirait dès lors d'une société écran et que les paiement faits à la société ... constitueraient un abus de droit et ceci sans un indice concret pour remettre en cause la réalité économique de ces transactions.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que la partie étatique ne lui a pas soumis suffisamment d'éléments susceptibles de renverser la réalité économique ou du moins l'apparence d'une telle réalité des prestations de services fournies par la société ... à la Société et que la construction mise en place ne constitue pas un abus de droit, de même que l'administration n'a pas non plus justifié que la structure mise en place était motivée par des considérations purement fiscales, de sorte que les opérations litigieuses ne se caractérisent pas par un détournement abusif des dispositions légales de leur objectif premier en vue de bénéficier par une construction artificielle d'avantages fiscaux injustifiés et non voulus par le législateur. En effet, le dernier élément, à savoir « *l'absence de motifs extra-fiscaux* », n'est pas rempli en l'espèce puisqu'aussi bien la Société que la société ... ont *a priori* eu un intérêt économique à ce que le lancement de ces nouvelles activités telles que décrites dans le *l'Advisory Agreement* aboutissent.

<u>En ce qui concerne l'application du « régime mère-fille »</u>

Les distributions cachées de dividendes sont, tout comme les distributions régulières de dividendes, passibles de la retenue à la source de 15%.

En ce qui concerne les revenus provenant de capitaux mobiliers, l'article 97 LIR dispose :

« *(1) Sont considérés comme revenus provenant de capitaux mobiliers :*

1. les dividendes, parts de bénéfice et autres produits alloués, sous quelque forme que ce soit, en raison des actions, parts de capital, parts bénéficiaires ou autres participations de toute nature dans les collectivités visées aux articles 159 et 160 ».

L'article 146 LIR dispose quant à la retenue d'impôt sur les revenus de capitaux que:

« *(1) Sont passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu, les revenus indigènes ci-après :*
1. les dividendes, parts de bénéfice et autres produits visés sub 1 de l'article 97, alinéa 1er».

Quant au taux d'imposition des revenus de capitaux mobiliers, l'article 148 LIR, dans sa version actuelle dispose que: « *(1) Le taux de la retenue est fixé à 15%.* (…) », étant à préciser que ce taux est applicable à partir de l'année d'imposition 2007.

Enfin, l'article 149 LIR précise encore que : « *(1) La retenue d'impôt doit être opérée par le débiteur des revenus pour compte du bénéficiaire. Le débiteur des revenus est personnellement responsable de l'impôt qu'il a retenu ou qu'il aurait dû retenir* ».

Les dividendes subissent ainsi en principe une retenue à la source de 15% et la retenue à la source est une obligation personnelle du débiteur des revenus de capitaux, qui est d'ailleurs personnellement responsable de la déclaration et du versement de l'impôt[14].

Cette retenue à la source s'applique également aux distributions cachées de bénéfice, la note 4 sous l'article 97 LIR précisant que sont considérés comme « *autres produits* » au sens de l'article 97 (1) n°1 « *entre autres les distributions cachées de bénéfice au sens de l'article 164, alinéa 3.* », de sorte que les distributions cachées de bénéfice sont aux termes de l'article 146 « *passibles de la retenue à la source au titre de l'impôt sur le revenu, les revenus indigènes ci-après : 1. Les dividendes, parts bénéfice et autres produits visés sub 1 de l'article 97, alinéa 1er* » au taux de 15 % tel que fixé par l'article 148 LIR.

Les parties sont en l'espèce en désaccord sur la question de savoir si l'exonération prévue à l'article 166 (2) LIR est applicable aux distributions cachées de bénéfice.

L'article 166 prévoit que « *1) Les revenus d'une participation détenue par:*

1. un organisme à caractère collectif résident pleinement imposable et revêtant une des formes énumérées à l'annexe de l'alinéa 10, […]

sont exonérés lorsque, à la date de la mise à la disposition des revenus, le bénéficiaire détient ou s'engage à détenir ladite participation pendant une période ininterrompue d'au moins douze mois et que pendant toute cette période le taux de participation ne descend pas au-dessous du seuil de 10 pour cent ou le prix d'acquisition au-dessous de 1.200.000 euros.

2) L'exonération s'applique aux revenus qui proviennent d'une participation au sens de l'alinéa 1er détenue directement dans le capital social:

1. *d'un organisme à caractère collectif visé par l'article 2 de la directive modifiée du Conseil de l'UE du 30 novembre 2011 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'États membres différents (2011/96/UE),*
2. *d'une société de capitaux résidente pleinement imposable non énumérée à l'annexe de l'alinéa 10,*
3. *d'une société de capitaux non résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités.* »

[14] Alain Steichen, *Manuel de droit fiscal, Droit fiscal spécial*, éditions Saint Paul, 2006, tome 2, p. 1205, n° 1436.

Les dividendes distribués par une société de capitaux luxembourgeoise pleinement imposable à un actionnaire qualifié, notamment à une société de capitaux luxembourgeoise pleinement imposable, peuvent profiter d'une exonération totale de la retenue à la source sous condition qu'à la date de la mise à disposition du dividende, la société mère détient ou s'engage à détenir sa participation pour une période d'au moins douze mois et que cette participation représente au moins 10% du capital social de la société distributrice..

En l'espèce, il s'agit de distributions cachées de dividendes à une personne intéressée, notamment le bénéficiaire économique du groupe de société. Or, en pratique si un dividende occulte a été passé dans les charges comptables de la société, ou n'a pas été enregistré dans ses produits, il convient d'ajouter le montant du dividende au résultat comptable pour les besoins du calcul de l'impôt à payer par la société. La conséquence pratique de l'existence d'une distribution occulte de dividendes est que le résultat comptable à soumettre à l'impôt est redressé, afin d'aboutir à une situation identique à celle qu'on aurait rencontrée si le dividende avait été distribué régulièrement (« *Fiktionsthéorie* »)[15].

Lorsqu'il y a distribution cachée de bénéfices, il est donc supposé que l'opération a été faite à des conditions prévalant entre personnes non apparentées et que le revenu ainsi payé à la société aurait été ensuite distribué à l'associé. Dans ce cas, l'opération telle qu'elle s'est réellement déroulée est fictivement remplacée.

Il est encore admis que les distributions cachées de bénéfices tout au long de la chaîne participative peuvent être considérées lorsqu'une société accorde un avantage à un actionnaire indirect. Dans ce cas, la société, peut, en l'absence d'une relation actionnariale directe, ne pas accorder l'avantage directement au bénéficiaire de l'avantage. Pour les besoins fiscaux, plusieurs distributions cachées de bénéficies sont considérées comme effectuées à la chaîne. Les transactions à la chaîne peuvent impliquer un nombre important de sociétés intermédiaires et par conséquent de distributions cachées de bénéfices.[16]

En l'espèce la société ... peut être considérée comme un actionnaire qualifié, à savoir une société luxembourgeoises pleinement imposable, détenant une participation de 100% dans la Société et ayant respecté la période de détention ininterrompue d'au moins 12 mois, de sorte que les dividendes payés par la Société à la société ... S.A. bénéficient en principe d'une exonération totale de la retenue à la source. Or, en ce qui concerne la charge de la preuve au cours de la procédure contentieuse se déroulant devant le tribunal administratif, conformément à l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, il échet de rappeler que la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable.

Dès lors, en ce qui concerne plus particulièrement l'exonération de l'article 166 (2) LIR dans le cadre de dividendes occultes, il appartient au contribuable de rapporter la preuve que ces conditions sont remplies, c'est-à-dire non seulement que les conditions de l'article 166 (2) sont remplies entre la Société et la société-mère afin de bénéficier de cette exonération, mais

[15] Alain STEICHEN, Manuel de droit fiscal, p.1336
[16] Olivier HOOR, Les distributions cachées de bénéfices : Éléments constitutifs et traitement fiscal, p.24

également de retracer la relation de la Société avec le bénéficiaire de l'avantage, à savoir le bénéficiaire économique ayant mené à la requalification en distribution cachée de bénéfice afin de permettre de remplacer fictivement les opérations telles qu'elles auraient réellement dû se dérouler.

Le dossier fiscal contient à cet égard certes un organigramme représentant les sociétés du groupe, mais le bénéficiaire économique n'y figure pas, de sorte qu'il est pour le moment impossible au tribunal de remplacer fictivement les opérations de distributions de dividendes le long de la chaîne de participation et ainsi de déterminer avec certitude que la première distribution cachée de bénéficie est celle de la Société vers la société ... S.A.. Or, en l'espèce si la Société se borne à affirmer que de toute manière les distributions visées seraient celles à ... S.A., la Société reste néanmoins en défaut de rapporter la preuve de ce premier lien de participation, alors qu'il lui aurait été aisé de rapporter cette preuve en établissant un schéma représentant la structure du groupe de la Société avec le bénéficiaire économique à la tête de ce groupe et en représentant toutes les sociétés intermédiaires concernées afin de permettre au tribunal d'exercer son contrôle. Il convient encore de relever que si le tribunal est certes investi du pouvoir de statuer en tant que juge du fond et qu'il est ainsi investi du pouvoir de substituer à une décision administrative jugée illégale sa propre décision, il n'en demeure pas moins que s'il est saisi d'un recours contentieux contre un acte déterminé, l'examen auquel il doit se livrer s'effectue en principe dans le cadre des moyens invoqués par la partie demanderesse pour contrer les points spécifiques de l'acte déféré faisant grief, sans que son contrôle ne consiste à procéder à un réexamen général et global de la situation fiscale du contribuable. Il s'ensuit qu'il incombe au demandeur en réformation de fournir à l'appui de sa requête des éléments suffisamment précis pour permettre, le cas échéant, l'exercice utile de ce pouvoir de réformation[17].

En l'espèce, force est de constater que la partie demanderesse se borne à procéder par affirmation afin de conclure à l'exonération de la retenue à la source sur les dividendes occultes. Or, il convient à cet égard de relever que la partie demanderesse n'a soumis au tribunal aucune pièce à l'appui de son argumentation sauf l'affirmation péremptoire que la Société est présumée accorder l'avantage à son actionnaire direct. Or, cette affirmation à elle seule est insuffisante afin de pouvoir bénéficier de l'exonération prévue à l'article 166 (2), puisqu'une telle manière de procéder inciterait les sociétés luxembourgeoises à ne jamais divulguer le bénéficiaire de l'avantage, empêchant ainsi l'administration, d'une part, à requalifier fictivement les opérations le long de la chaîne de participation et, d'autre part, de déterminer à quel niveau de la chaîne participative imposer ces dividendes occultes.

Il s'ensuit que le tribunal déclare le moyen principal de la demanderesse non fondé pour manque de preuve.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

---

[17] Voir trib adm. 31 mai 2006, n° 20705 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 806 et les références y citées

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare partiellement justifié ;

partant, par réformation des bulletins déférés, dit que c'est à tort qu'ils retiennent la qualification de distribution cachée de bénéfices en relation avec les paiements des prestations de services à la société ... sur base du « *Advisory Agreement* » du 16 mai 2007, de sorte qu'il y a lieu de renvoyer le dossier à l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

fait masse des frais et les met pour un tiers à charge de la partie étatique et pour deux tiers à charge de la société demanderesse.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 15 juillet 2015 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Alexandra Castegnaro, juge,
Hélène Steichen, juge

en présence du greffier Michèle Hoffmann.

Hoffmann Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 15 juillet 2015
Le greffier du tribunal administratif